



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10730.001327/2003-69
Recurso nº. : 142.688 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 1999
Recorrentes : 9ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ I e DSND CONSUB S/A
Sessão de : 22 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 105-15.822

RECURSO DE OFÍCIO - Decisão de primeira instância pautada dentro das normais legais que regem a matéria e de conformidade com o que consta nos autos não merece qualquer reparo. Recurso de ofício a que se nega provimento.

REAVALIAÇÃO DE BENS - ÁGIO EM INVESTIMENTO - INOBSERVÂNCIA - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - Uma vez não comprovada a ocorrência de ágio em investimento, motivado por suposta mais-valia de bens do ativo permanente de coligada, bem ainda, observado que quando da incorporação da investidora pela coligada esta última reavalia esses mesmos bens, sem contudo constituir a competente reserva de reavaliação, obriga-se a pessoa jurídica que tem os bens reavaliados a realizar, no momento da reavaliação, a receita decorrente de tal aumento patrimonial.

DEPRECIAÇÃO - AMORTIZAÇÃO - DEDUTIBILIDADE - LUCRO REAL - Condiciona-se a dedutibilidade de depreciação ou de amortização à comprovação do encargo mediante a perfeita identificação na contabilidade dos bens e dos fatos que sofreram e sofrem tais eventos.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS - IMPROCEDÊNCIA - A denominada "incorporação às avessas", não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.

CSLL - DECORRÊNCIA - Tratando-se de exigência por irregularidade apontada no IRPJ, o decidido quanto ao principal deve nortear e ser estendido aos lançamentos reflexos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interpostos pela 5ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJ I E DSND CONSUB S/A

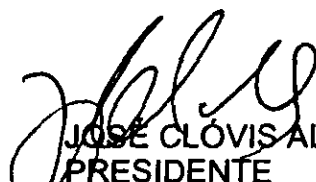


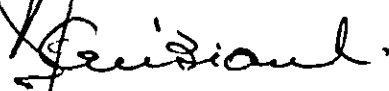
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

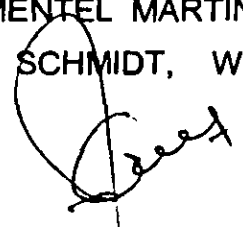
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, WILSON FERNANDES GUIMARÃES, e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

Recurso nº. : 142.688 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 5ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ I e DSND CONSUB S/A

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

"O presente processo cuida de autos de infração para exigir do interessado em epígrafe os seguintes tributos: a) o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 3.129.742,50 (fls. 05/13); e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 1.032.466,76 (fls. 17/22). Sobre esses valores incidu a multa de ofício de 75%, além dos juros moratórios.

"2. Segundo o Termo de Verificação e Constatação de fls. 09/11 foram constatadas as infrações abaixo, arroladas segundo a ordem do referido Termo:

"Infração 1. Reavaliação de bens. Inobservância dos requisitos legais.

"3.1 Informa o autuante que de acordo com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/03/1998 (fls. 95/119), a Consub S/A incorporou a sua acionista majoritária e controladora DSND Serviços Marítimos Ltda., bem como alterou a sua razão social para DSND Consub S/A.

"3.2 Que de acordo com o item 2 do Protocolo e Justificação de Incorporação (fls. 98/101), Documento I da Ata da AGE já referida, a incorporação se deu a valor de mercado, sendo que, conforme item 5 do Protocolo, parte foi atribuída a mais valia dos bens pertencentes à incorporadora (Consub S/A) e parte à expectativa de rentabilidade futura do investimento.

"3.3 A mais valia dos bens da incorporadora (Consub S/A), que era controlada pela incorporada (DSND Serviços Marítimos Ltda.), consubstanciou-se especificamente na reavaliação de embarcações que estavam em seu ativo permanente já totalmente depreciadas, ou seja, com valor contábil zero, e materializou-se por meio do documento intitulado Laudo de Avaliação Parcial do Ativo da Consub S.A. (fls.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

86/90), preparado pela empresa PLAE Planejamento S/C Ltda. e firmado, em 26/03/1998, por três (3) técnicos do seu quadro de funcionários.

"3.4 O fiscal dá conta de que os novos valores foram lançados, em 30/03/1998, na conta 1.3.2.3.01 – embarcações, fls. 393 do livro diário 184, com o histórico de "reavaliação", mas não houve a constituição da reserva de reavaliação.

"3.5 Assim procedendo, entende o fiscal que o interessado deixou de cumprir um dos requisitos para ter direito ao diferimento da tributação da reavaliação, que é a constituição da correspondente reserva, com o que o total da reavaliação, no valor de R\$ 9.517.968,00, foi adicionado ao lucro líquido do ano-calendário de 1998, para apuração do lucro real, com fulcro no que dispõem os artigos 195, inciso II, 197, parágrafo único, 382, e seus parágrafos, e 388 do RIR/1994.

"4. Infração 2. Depreciação de bens do ativo imobilizado. Cotas de depreciação não dedutíveis.

"4.1 Segundo o autuante, o interessado, mesmo quando intimado em 27/03/2002 (fls. 81/82) e reintimado em 28/06/2002 (fl. 83), não apresentou os controles de depreciação/amortização e os controles patrimoniais das referidas contas de ativo, inclusive quando, em 10/07/2002, respondeu à reintimação de fls. 84/85, preferindo, pois, silenciar.

"4.2 Quanto à depreciação das embarcações reavaliadas, tratadas acima, e à amortização do ágio por rentabilidade futura, ambas originadas da incorporação, foram apresentados demonstrativos que foram aceitos porque a incorporação ocorreu em 1998 e não havia valores remanescentes a gerar encargos, com o que os encargos de depreciação das embarcações, no valor de R\$ 828.175,00, (conta 3.1.1.7.01) e de amortização do ágio, no valor de R\$ 2.223.584,50 (conta 3.1.5.6.99.11072), não foram tributados, por se tratar de situação excepcional que teve marco inicial no período de 1998.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"4.3 Que os encargos dos demais bens, lançados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6 no valor total de R\$ 892.378,74, constantes das fls. 39, 40, 63 e 64 do balancete de dezembro de 1998, foram considerados indedutíveis, tendo em vista a não apresentação das informações que permitem a correta análise da situação de cada um desses bens, como a data de aquisição, taxa de depreciação, percentual já depreciado etc. Fundamentou o procedimento no que dispõem os artigos 195, inciso I, 197, parágrafo único, 242, 248 e 253 do RIR/1994.

"5. Infração 3. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Exclusões indevidas.

"5.1 Segundo o autuante, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no LALUR, o interessado fez a exclusão, a título de provisão de receita a maior, de R\$ 1.960.476,66. Intimada, em 21/03/2003 (fl. 133), a esclarecer a origem da provisão e a razão da exclusão, o interessado respondera, em 27/03/2003 (fls. 134/136), que os valores eram referentes a contratos com a Petrobrás e que correspondiam à margem de lucro. Apresentou, então, demonstrativo denominado Anexo 2.1.a (fl. 141), com os cálculos dos valores envolvidos para demonstrar a exatidão da exclusão no LALUR.

"5.2 Entendeu o fiscal autuante que as explicações não procedem e que os critérios adotados não atendem aos dispositivos legais que regem a matéria. O valor excluído, pelo critério adotado pelo interessado, corresponde à diferença entre a provisão de receitas e o custo contabilizado, ou seja, a receita reconhecida é igual ao custo. Assim, a receita do período, nos dois contratos, apenas cobre os custos, uma vez que o restante foi excluído do lucro líquido para apuração do lucro real. Enfatiza o fiscal que, pelo citado demonstrativo, e segundo o critério adotado pelo interessado, o valor total a diferir seria de R\$ 2.300.499,39 (1.910.367,39 + 390.081,76) e não R\$ 1.960.476,66.

"5.3 Por outro lado, o autuante entende que nas explicações apresentadas não se encontra qualquer referência à composição dos valores lançados como provisão de receitas, restando comprovado que tais valores foram fixados por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

critérios próprios do interessado, que não guardam qualquer relação com os critérios fixados na legislação para usufruto da faculdade para diferimento do lucro. E que em se tratando de contratos com a Petrobrás, empresa sob controle público, caberia diferir o lucro correspondente às receitas não recebidas, e não, como fez, diferir o reconhecimento da parcela das receitas provisionadas que excederam ao custo incorrido no período.

"5.4 Conclui o fiscal, nessa parte, que ao optar por critérios próprios para reconhecimento das receitas de contratos firmados com a Petrobrás, conflitantes com os critérios previstos na legislação para diferimento do lucro daqueles contratos, o interessado deixou de ter direito ao diferimento, com o que foram desconsideradas as exclusões efetuadas na apuração do lucro real, no valor total de R\$ 1.960.476,66, com fundamento no disposto nos artigos 196, inciso I, 358 e 360 do RIR/1994, na IN 21/1979 e na IN 46/1989.

6. Infração 4: Modificação de controle e atividade. Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL

"6.1 Segundo o autuante, o interessado, no ano-calendário de 1998, compensou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, além de manter saldos a compensar registrados no LALUR.

"6.2 Dá conta ainda que os prejuízos e bases negativas tiveram origem na empresa Norsul Offshore S.A., e, em razão disto, não poderiam ter sido compensados, por circunstâncias duplamente impeditivas.

"6.3 Segundo o autuante o primeiro impedimento decorreria do fato de que, conforme ata da AGE de incorporação, datada de 30/12/1996, foi aprovada a incorporação da Consub S.A. (incorporada) pela Norsul (incorporadora), com a simultânea alteração da razão social para Consub S.A., mudança do objetivo social e manutenção do mesmo endereço, já compartilhado por ambas. Em resumo, a Norsul incorporou a Consub para, no mesmo ato, transformar-se nesta, com o claro objetivo de aproveitar os prejuízos da incorporada. Entende o autuante que o que houve, na prática, foi a incorporação da Norsul pela Consub S/A, uma vez que esta sobreviveu e aquela foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

extinta no ato da incorporação.

"6.4 Na voz do fiscal, o segundo impedimento decorre da cumulatividade da mudança de atividade e do controle societário, conforme consta da já referida ata da AGE de incorporação, de 30/12/1996, bem como do protocolo de incorporação, que foi registrado juntamente com a ata na JUCERJA.

"6.5 No que tange à mudança de controle societário, o fiscal autuante informa que, em 30/03/1998, por meio de AGE, a Consub S/A incorporou a empresa DSND Serviços Marítimos Ltda., então sua controladora, e mudou sua razão social para DSND Consub S.A. O controle acionário havia sido adquirido antes, entre outubro de 1997 e março de 1998, como se verifica do demonstrativo de composição acionária DSND Consub S.A. Neste demonstrativo aparece, após a AGE de 30/03/1998, em que a Consub S/A incorporou a DSND, a empresa controladora que detinha a quase totalidade de quotas desta: DSND Sondenfeldske ASA, sediada na Noruega, que passou a deter 93,97% do capital da DSND Consub S.A.

"6.6 Assim sendo, o interessado não poderia compensar os resultados negativos registrados no LALUR da Norsul Offshore S.A. no valor de R\$ 148.146,60, com fulcro no que dispõem os artigos 193, 196, inciso III, 197, parágrafo único, 502, 508 e 509 do RIR/1994.

"7. Como se observa nos autos, o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de fls. 17/22, é mera decorrência do lançamento IRPJ, no qual foram apuradas as infrações acima descritas. De resto, os fundamentos legais para o lançamento de tal contribuição podem ser vistos às fls. 19/22.

"8. Inconformado, o interessado apresentou a impugnação de fls. 200/233, com anexos de fls. 234/1.264. Seus argumentos, em síntese, são aqui relatados conforme as infrações a ele reputadas.

"9. No que diz respeito à infração que trata da reavaliação de bens sem observância dos requisitos legais, "Infração 01" do relatório, ele diz:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"9.1 que quando incorporou a sua controladora DSND, reavaliou seus ativos sem a correspondente constituição de reserva de reavaliação, o que não corresponde à realidade, vez que a Consub S/A não reavaliou seu ativos quando da referida incorporação;

"9.2 que o autuante olvidou o fato de a DSND possuir ágio relativamente ao seu investimento na Consub S/A, como demonstra o Balanço Patrimonial de 31/12/1997, confirmado no Balanço Patrimonial Proforma de 28/02/1998 (docs. nºs 05 e 06);

"9.3 que quando incorporou a sua controladora DSND (incorporada) à Consub S/A (incorporadora) debitou nos respectivos ativos a parcela do ágio que a DSND havia atribuído a eles, seguindo a prática contábil vigente, a legislação fiscal e a doutrina;

"9.4 que no item 5 do Protocolo de Justificação de Incorporação consta esclarecimento acerca do tratamento do ágio até então registrado pela DSND (doc. nº 7), a saber:

"5. Em decorrência da incorporação, será cancelado o investimento que a INCORPORADA detém na INCORPORADORA, no valor de R\$ 9.952.285,08 (nove milhões, novecentos e cinquenta e dois mil, duzentos e oitenta e cinco reais e oito centavos), pelo método do patrimônio líquido, atribuindo-se ao ágio pago na aquisição desse investimento, o seguinte tratamento:

"5.1 A parte do ágio com fundamento em mais valia de bens pertencentes à investida, no caso a INCORPORADORA, será atribuído a tais ativos, observados os valores de mercado apurados no laudo de avaliação que servir de base à incorporação;

"5.2 A parte do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura do investimento será registrada como perda de capital e amortizada nos prazos e condições da legislação aplicável." (grifos nossos);

"9.5 que o Laudo de Avaliação Parcial do Ativo da Consub S/A, elaborado pela PLAE Planejamento S/C Ltda. (doc. nº 08), era fundamental para quantificar a parcela do ágio atribuída a ativos da Consub, para que no momento da



Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

incorporação da DSND, essa parcela de ágio fosse registrada pelo interessado diretamente em contrapartida das contas desses ativos, conforme exigido pelo art. 7º da Lei nº 9.532/1997, percebendo-se, portanto, que o laudo elaborado pela PLAE decorre de uma exigência legal de registro do ágio atribuído a ativos diretamente na conta desses ativos, e não de uma faculdade do interessado em reavaliar seus ativos;

"9.6 que a Consub, em nenhum momento, realizou os atos legais imprescindíveis para a reavaliação de ativos, isto é, prévia nomeação de peritos em assembléia geral e, posteriormente, aprovação também por assembléia do laudo apresentado pelos peritos avaliadores, pelo fato de que ela não reavaliou ativos quando incorporou a DSND, como fica claro da AGE realizada no dia 30/03/1998 (doc. Nº 07), na qual foram nomeados três peritos para avaliar os acervos líquidos da DSND, nada mais;

"9.7 que a incorporação da DSND (incorporada e controladora) pela Consub (incorporadora e controlada) é que originou a necessidade de reconhecimento do custo dos ativos, que antes da incorporação estava refletido no ágio registrado contabilmente pela DSND;

"9.8 que o fato incontestado é que ao se proceder a uma operação de incorporação de uma sociedade, cujo ágio pago na aquisição do investimento tem como fundamento econômico a mais-valia de bens, nos termos da Lei nº 9.532/1997, deve o contribuinte, obrigatoriamente, alocar ou agregar o dito ágio nos respectivos bens, como fez a Consub ao incorporar a DSND;

"9.9 que ainda que o interessado tivesse a obrigação de constituir reserva de reavaliação em relação a esses ativos quando da incorporação da DSND, o que se aduz apenas por amor à argumentação, já que contábil ou tecnicamente não há maneira ou forma de proceder ao lançamento contábil de reserva de reavaliação, já que não haveria lançamento de contrapartida, mesmo assim tal reserva de reavaliação não poderia ser tributada, por força do art. 4º da Lei nº 9.959, de 27/01/2000, porque não ocorreu a efetiva realização dos bens supostamente reavaliados, isto é, a Consub não alienou nem transferiu para terceiros seus bens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"10. No que diz respeito a infração relativa à glosa de despesas de depreciação, visto que não comprovadas, "Infração 02" deste relatório, diz o interessado:

"10.1 que o autuante aceitou as despesas referentes aos encargos de depreciação relativos às contas 3.1.1.7.01 e 3.1.5.6.99.11072 do balancete de dezembro de 1998, que dizem respeito, respectivamente, às embarcações (no valor de R\$ 828.175,00) e ao ágio da incorporação da DSND (no valor de R\$ 2.223.584,50), e glosou as despesas referentes aos encargos de depreciação sem identificação da data de aquisição, depreciação acumulada, etc., relativamente aos ativos registrados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6;

"10.2 que a glosa do autuante não procede, pois possui controle dos encargos de depreciação, incorridos nesse período, relativos a todos os bens e equipamentos adquiridos, especificamente os registrados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6, como demonstram os Relatórios de Depreciação, o Balancete de 1998 e o Balanço de 1998 anexados (docs nºs 09 e 10), pelos quais fica evidente que ele individualizava os ativos sujeitos à depreciação, fundamentando os respectivos encargos incorridos no ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 892.378,74.

"11. No que diz respeito à infração relativa às exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real do período, "Infração 03" deste relatório, alega o autuado:

"11.1 que o autuante, sob o fundamento de que ele teria adotado critério de diferimento de lucro distinto daquele previsto em lei, o que impediria o reconhecimento do lucro para o momento de sua efetiva realização, lançou o IRPJ e a CSLL, acrescidos de multa e juros de mora, no ano-calendário de 1998, sobre o montante de R\$ 1.960.476,66;

"11.2 que esse fundamento decorre de erro na interpretação dos números que apresentou, bem como de erro na interpretação da legislação que permite o diferimento da tributação do lucro em contratos firmados com sociedade de economia mista;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"11.3 que o disposto no artigo 360 do RIR/1994 permite que o contribuinte difira a tributação do lucro decorrente de contrato firmado com sociedade de economia mista, que pode ser exercido ou não, sem qualquer tipo de restrição quanto ao modo de exercício, ou seja, o contribuinte é livre para diferir a tributação de todo o lucro ou de parte do lucro realizável em períodos de apuração futuros;

"11.4 que no ano-calendário de 1998 diferiu o montante de R\$ 1.960.476,66, sendo que o próprio autuante indica que ela teria direito de diferir R\$ 2.300.449,39, o que significa dizer que ele teria oferecido à tributação em 1998 parte do lucro realizável em exercícios futuros, o que deveria ser louvado e não penalizado pela autoridade fiscal;

"11.5 que o autuante foi incapaz de mencionar o dispositivo legal que fundamenta sua pretensão de vedar o direito ao diferimento da tributação do lucro no ano-calendário de 1998 ou da norma impeditiva do procedimento por ele adotado, que foi o de diferir, para efeitos fiscais, a parte do lucro do ano-calendário de 1998 realizável em exercícios futuros, conforme permitido pelo artigo 360 do RIR/1994;

"11.6 que apenas para efeitos de argumentação, na hipótese de que se mantenha o entendimento do autuante, ainda assim o lançamento efetuado estaria viciado de ilegalidade, pois implicaria aplicação de penalidade – vedação ao direito de diferimento de tributação do lucro – sem base legal, o que viola o artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional.

"12. Por fim, no que toca à infração que trata do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, "Infração 04" deste relatório, pugna o autuado:

"12.1 que essa acusação de infração diz respeito a uma suposta utilização indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para compensar o lucro líquido no ano-calendário de 1998, resultando na adição de R\$ 148.146,60 na base de cálculo de determinação do lucro real e de R\$ 535.011,21 na base de cálculo da CSLL, com lançamento, respectivamente, do IRPJ e da CSLL, acrescidos de multa e de juros de mora;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"12.2 que o autuante considera que não poderia ter sido compensado o lucro-líquido do ano-calendário de 1998 com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, pois: (i) a incorporação da Consub pela Norsul deve ser caracterizada como incorporação da Norsul pela Consub, uma vez que aquela adotou o nome desta, e (ii) por ter ocorrido entre a data de apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, modificação de controle societário e mudança no ramo de atividade da empresa;

"12.3 que a incorporação da Consub pela Norsul está devidamente formalizada em atos societários registrados perante a Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, e todas as exigências legais foram cumpridas para dar força a esse ato jurídico, portanto, não houve dolo ou fraude, pois nem o ato nem a intenção das partes eram vedados em lei (e ainda não o são), ou seja, o ato de incorporação e a intenção das partes na incorporação, devidamente fundamentada na Justificação de Incorporação datada de 30/12/1996 (doc nº 07), são lícitos;

"12.4 que não há fundamento legal para afirmar que a incorporação de uma empresa por outra, com a incorporadora adotando o nome da incorporada, deva ser tratada, de fato, como incorporação da incorporadora pela incorporada;

12.5 que não tendo ocorrido dolo, fraude ou simulação na incorporação da Consub pela Norsul, esse ato jurídico deve ser respeitado, sendo descabida a tentativa de sua desconsideração pela autoridade fiscal;

"12.6 que a DSND Serviços Marítimos Ltda. sempre foi controlada pela DSND Sondenfeldske ASA, conforme se depreende do seu Contrato Social, quando de sua constituição (doc. nº 11) e a Consub S.A. era controlada pela DSND Serviços Marítimos Ltda., com o que, quando a Consub S.A. incorporou a DSND Serviços Marítimos Ltda., não houve modificação no controle societário, pois antes da incorporação ocorrida em 30/03/1998 este já era detido indiretamente pela DSND Sondenfeldske ASA;

"12.7 que não procede a afirmação de que na incorporação da Consub pela Norsul, ocorrida em 30/12/1996, houve modificação no ramo de atividade, pois



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

houve interesse econômico legítimo para a realização deste ato societário, confirmado no Protocolo de Incorporação de 20/12/1996 (doc. nº 07), considerando a sinergia entre ambas as empresas e considerando a redução de despesas operacionais resultantes de sua união;

"12.8 que no caso de decisão pela manutenção de algum crédito tributário, requer sejam excluídos do montante cobrado aqueles valores referentes à aplicação de multa de ofício abusiva no percentual de 75% e dos juros de mora calculados com base na variação da taxa SELIC.

"13. O processo, então, foi baixado em diligência, nos termos da Resolução DRJ/RJO-I nº 4, de 29/09/2003, fls. 1.267/1.268. Resumidamente, a diligência objetivava que o fiscal autuante analisasse a documentação de fls. 644/748, trazida pelo autuado, e informasse se ela comprovaria ou não, total ou parcialmente, a dedutibilidade dos encargos lançados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6, considerados indedutíveis pelo autuante por falta de apresentação das informações pertinentes solicitadas pelo Fisco.

"14. Tem-se então a Informação Fiscal de fl. 1270, onde o fiscal autuante emite o seguinte parecer sobre o que lhe foi requisitado:

"Os documentos apresentados (fls. 644/746 e 747/748), que à exceção do balancete de dezembro de 1998, abrangem apenas parte do ano-calendário de 1998, não fornecem todas as informações imprescindíveis para que a fiscalização comprove a procedência dos valores lançados como encargos de depreciação. A falta de informações decorre não apenas da parcialidade do período abrangido como também da falta de individualização dos bens e de suas respectivas datas de aquisição.

"Assim sendo, mantenho o entendimento expresso no item 2 do Termo de Verificação e Constatação de fls. 9/11, de que a falta de individualização dos bens e de suas respectivas datas de aquisição impedem a correta verificação da exatidão da taxa adotada e da dedução dos encargos dentro do limite de 100% do custo de cada bem."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

"15. Cientificado de tal informação fiscal, o contribuinte adita razões nos termos da peça de fls. 1.274/1.279, onde em resumo alega:

"15.1 que a diligência na foi cumprida pelo fiscal autuante, dado que esse não diligenciou junto a impugnante, e simplesmente manteve seu entendimento inicial;

"15.2 que em vista disso, oferece, novamente, a documentação comprobatória das deduções a título de encargos de depreciação incorridas no ano-calendário de 1998, com explicação pormenorizada dessas deduções;

"15.3 que possui controle dos encargos de depreciação incorridos nesse período relativo a todos os bens e equipamentos adquiridos, especificamente os registrados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6, como demonstram os Relatórios de Depreciação, o Balancete de 1998 e o Balanço de 1998 (documentos 09 e 10 anexados por ela na impugnação), pelos quais ficaria evidente que ela individualiza os ativos sujeitos a depreciação, fundamentando os respectivos encargos incorridos no ano-calendário de 1998;

"15.4 que, corroborando os documentos já juntados, anexa outros discriminados às fls. 1.276/1.278, que entende demonstrarem a regularidade das contas de depreciação glosadas, no valor de R\$ 892.378,74, constantes das fls. 39, 40, 63 e 64 do balancete de 1998, fazendo que reitere seus argumentos de que a depreciação realizada se deu dentro dos ditames legais;

"15.5 que, sem prejuízo de todo o alegado, protesta por apresentação posterior de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente impugnação, por falta de tempo hábil a tanto; e

"15.6 que pede a prorrogação do prazo, por mais trinta dias, nos termos do § 2º, do art. 18 do decreto nº 70.235/72, para apresentação de outros documentos que poderão contribuir para a análise do caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

Seguiu-se a decisão colegiada de fls. 1616/1642, que julgou procedente em parte o lançamento, apresentando-se o respectivo acórdão assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PAF – PROVAS – APRESENTAÇÃO – MOMENTO - Os momentos e situações destinados à apresentação de provas pelo o contribuinte são aqueles definidos na legislação, inexistindo, portanto, poder discricionário que permita ao julgador criar prazo para que o contribuinte apresente novas provas.

IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS - ÁGIO EM INVESTIMENTO – INOBSERVÂNCIA - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - Uma vez não comprovada a ocorrência de ágio em investimento, motivado por suposta mais-valia de bens do ativo permanente de coligada, bem ainda, observado que quando da incorporação da investidora pela coligada esta última reavalia esses mesmos bens, sem contudo constituir a competente reserva de reavaliação, obriga-se a pessoa jurídica que tem os bens reavaliados a realizar, no momento da reavaliação, a receita decorrente de tal aumento patrimonial.

DEPRECIAÇÃO – AMORTIZAÇÃO – DEDUTIBILIDADE - LUCRO REAL - Condiciona-se a dedutibilidade de depreciação ou de amortização à comprovação do encargo mediante a perfeita identificação na contabilidade dos bens e dos fatos que sofreram e sofrem tais eventos.

DIFERIMENTO DE LUCROS - CONTRATOS LONGO PRAZO. - ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, com sociedade de economia mista, poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração.

INCORPORAÇÃO - ATRIBUTOS DE FATO - PREJUÍZO FISCAL – COMPENSAÇÃO – VEDAÇÃO - Uma vez observado que a incorporação de fato ocorreu da dita incorporadora pela dita incorporada, e não de forma inversa como consignado nos registros formais do evento, a pessoa jurídica que de fato posiciona-se como sucessora por incorporação não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

CSLL - LANÇAMENTO REFLEXIVO - Ressalvados os casos especiais, o lançamento reflexivo colhe a sorte daquele que lhe deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Da decisão em apreço, a Turma Julgadora recorreu de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, na forma do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/97, c/c Portaria do Ministro da Fazenda n.º 375, de 07 de dezembro de 2001.

Cientificada da decisão (fls. 1649), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 1651/1674, reavivando os termos da impugnação.

O arrolamento de bens acha-se concretizado no processo número 10730.001457/2003-00, em apenso.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso necessário deve ser conhecido à vista de a exoneração do crédito tributário ter sido superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Por sua vez, estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário também merece ser conhecido.

RECURSO EX OFFICIO

Quanto à exigência exonerada e objeto do recurso oficial, a Turma Julgadora assim se pronunciou:

"41. Enfrento agora a "Infração 03", que diz respeito à exclusão do lucro líquido, a título de provisão de receita a maior, de R\$ 1.960.476,66, haja vista o diferimento do lucro oriundo de contratos com a Petrobrás. Entendeu o fiscal autuante que os critérios adotados pelo autuante não atendem aos dispositivos legais que regem a matéria. De sua vez, o contribuinte, como já relatado, objeta tal assertiva argumentado que a referida exclusão do lucro se deu em estrita obediência aos ditames da legislação.

"42. Pois bem, a legislação do IR consigna instituto que dá tratamento especial aos lucros que as empresas obtêm de relação contratual (de serviços ou de venda) com entes de natureza pública ou com empresas de controle público. A legislação nesse caso atenua a regra geral do regime de competência para permitir que as empresas contratadas por esses entes da administração pública possam diferir parte de seu lucro até o momento do efetivo ingresso dos valores correspondentes. Tem-se então o que diz o artigo 358 do RIR/94, o qual dispõe:

Contratos Com Entidades Governamentais

"Art. 360. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

*(...)**

*43. Nesse caso, o diferimento não alcançaria o montante integral das receitas auferidas em um contrato de empreitada ou fornecimento de bens e de serviços, mas sim o lucro resultante da confrontação dessas receitas com os custos a elas associados. Assim, a tributação do lucro decorrente de um contrato da espécie evidenciada no art. 360 do RIR/94 só pode ser integralmente diferida caso todas as receitas dele decorrentes sejam recebidas em períodos outros que não aquele em que se deu a contabilização das receitas e custos.

*44. O item 10.5 da IN SRF nº 21/79, a qual disciplina a aplicação do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, modificado pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.648/78 (dispositivos estes que compõem a matriz legal do art. 360 do RIR/94), evidencia o cálculo do montante da exclusão, ao assim preceituar:

10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais

(...)

10. 5 - O montante da exclusão corresponderá à parcela de lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Resultado computado na determinação do lucro líquido (dividido por) receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (x) multiplicado por 100 é igual (=) a % (percentagem) de resultado sobre a receita.

Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (-) menos: receita recebida no período-base e a ele correspondente (=) igual a receita não recebida.

Receita não recebida (x) multiplicada pelo % (percentual) de resultado sobre a receita (=) é igual ao montante da exclusão.

"45. Pois bem, a teor do que dispõe tal legislação e dos documentos e assentamentos contábeis acostados aos autos, entendo ser indevida a glosa da exclusão do lucro líquido nos moldes perpetrados pelo fiscal autuante. Isto porque o contribuinte no curso da ação fiscal, em resposta a uma das intimações (fls. 135/136), informara que o valor que excluiu do lucro líquido trata *".. de margem de lucro apurada nos contratos com a Petrobrás (...), considerando que a provisão de receitas teve a realização efetiva da receita somente a partir de 1999, e custos incorridos em 1998, excluimos assim a margem de lucro."* (sic).

"46. Mais ainda, o próprio fiscal juntou aos autos os demonstrativos de fls. 141/142 e as cópias do balancete relativo ao mês de dezembro de 1998, fls. 143/146, onde se verificam os valores correspondentes às receitas relativas aos dois contratos com a Petrobrás (OS 306 Manifold e OS 192 Câmara Hiperbárica) que deram ensejo à exclusão do lucro líquido. Essa receita foi tratada pelo interessado como "provisão de receita" sujeita à baixa quando do ingresso dos valores correspondentes. Com base em tais dados, mais a informação de que, com relação a esses dois contratos, não houve ingresso de numerário no ano de 1998, observo que não somente parte, mas a totalidade da margem de lucro dessas avenças poderia ter sido diferida. Essa conclusão é obtida a partir da fórmula consignada no subitem 10.5, da antes citada IN SRF nº nº 21/79, haja vista que o percentual obtido da relação entre o resultado do contrato e sua receita incorrida, multiplicado pela receita não recebida (neste caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

idêntica à receita incorrida) nada mais é que a própria margem de lucro ali encontrada. O montante então que poderia ter sido diferido era de R\$ 2.300.449,39, quando o interessado só excluiu do lucro líquido o valor de R\$ 1.960.476,66. Portanto, excluiu menos do que podia.

"47. De resto não vejo nos autos argumentos ou elementos que pudessem ilidir a força probante dos assentamentos contábeis da autuada. Ao contrário do que pensa o fiscal, o critério de avaliação da parcela a diferir por parte do contribuinte não foi equivocado, visto que, mensurando-se - segundo a norma - a parcela de lucro a diferir, o montante encontrado apresenta-se em valor maior do que o utilizado pelo interessado.

"48. Diante dessas evidências, sou pela improcedência do lançamento neste ponto, devendo ser cancelada a exigência de IRPJ e CSLL nessa parte.

Observa-se, assim, que a decisão recorrida deu solução adequada ao litígio, não merecendo qualquer reparo.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Passo a examinar os itens do auto de infração cujo lançamento foi mantido pela decisão recorrida.

Reavaliação de Bens

Extraio do Termo de Verificação e Constatação (fls. 9), a seguinte descrição fática:

Em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/03/98, cuja ata foi registrada na Jucerja em 27/05/98, a fiscalizada, então sob a razão social CONSUB S/A, incorporou a sua acionista majoritária e controladora DSND Serviços Marítimos Ltda., CNPJ 02.094.335/0001-41, e alterou a razão social para DSDN CONSUB S/A.

A incorporação processou-se a valor de mercado, conforme item 2 do Protocolo e Justificação de Incorporação, documento I da ata da AGE, sendo que parte foi atribuída a mais valia de bens



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

pertencentes à Incorporadora e parte à expectativa de rentabilidade futura, conforme item 5 do citado Protocolo.

A mais valia de bens do ativo da fiscalizada consubstanciou-se em reavaliação de parte dos bens, mais especificamente de embarcações que estavam totalmente depreciadas, ou seja, com valor contábil zero, e materializou-se através do documento intitulado Laudo de Avaliação Parcial do Ativo da Consub S.A., de lavra da empresa PLAE Planejamento S/C Ltda. e firmado por três (03) técnicos do seu quadro em 26/03/98.

Note-se que as embarcações pertenciam à controlada incorporadora e estavam registradas em seu ativo permanente.

Os novos valores foram lançados em 30/03/98 à conta 1.3.2.3.01 – embarcações, nas fls. 393 do livro diário 184, com o histórico reavaliação, mas não houve a constituição da reserva de reavaliação.

Assim procedendo a empresa deixou de cumprir um dos requisitos para ter direito ao diferimento da tributação da reavaliação, que é a constituição da correspondente reserva.

Em consequência, o total da reavaliação, no valor de R\$ 9.517.968,00, será adicionado ao lucro líquido do período para apuração do lucro real.

Embora não conste da descrição dos fatos, consigno que a contrapartida para a reavaliação dos bens deu-se através da conta transitória 2.2.2.2.01.31013 – “incorporação DSND”.

Na impugnação, a interessada alegou que não em nenhum momento reavaliou ativos seus quando da incorporação de sua controladora, e disse que a empresa incorporada possuía ágio relativamente ao seu investimento na incorporadora, conforme demonstrou com o Balanço Patrimonial de 31.12.1997, confirmado no Balanço Patrimonial Proforma de 28.02.1998 (fls. 397 e 399).

Porém, no documento de fls. 410, Balanço da incorporada utilizado no processo de Incorporação, o item referente à participação societária surgiu desdobrado em duas contas: Investimentos em Coligadas – Consub S/A – R\$ 18.861.359,55, e Ágio em Investimentos coligadas – Consub S/A – R\$ 13.221.548,79 – Total R\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

32.102.908,34. A diferença com o valor constante do balanço de 31.12.1997 deve decorrer de resultado de equivalência patrimonial, mas não foi comentado no processo.

O exame das cópias do Livro Diário (fls. 92) apresentam lançamentos contábeis onde os valores relativos à reavaliação dos bens estão contabilizados e com o histórico referenciado a "REAVALIAÇÃO", inseridos tais valores que somam R\$ 9.517.968,00 no conjunto de lançamentos relativos a "INCORPORAÇÃO DSND" sugerindo advirem eles da incorporação mencionada.

Como consignado nas diversas peças processuais, a empresa CONSUB S/A incorporou, pela AGE de 30.03.1998, a sua controladora DSND SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, tendo seus patrimônios líquidos sido avaliados em R\$ 20.126.677,60 e R\$ 10.097.028,46 respectivamente.

O Laudo de Avaliação do patrimônio da DSND encontra-se a fls. 408 e 409 e afirma corresponder o valor de R\$ 10.097.028,46 à sua avaliação pelo método da equivalência patrimonial ajustado para refletir o valor de mercado.

Os valores contábeis utilizados foram aqueles obtidos nos balanços de 28.02.1998 e serviram de base para o cancelamento de ações da incorporada e atribuição de residual patrimonial e capital à incorporadora.

O protocolo de intenções definiu que o acervo líquido incorporado corresponderia àquele da data-base de 28.02.1998, definindo ainda que os valores corresponderiam a valores de mercado, sendo nomeados três peritos, todos Contadores.

Definiu ainda (cláusula 10), que "As operações e variações patrimoniais verificadas na INCORPORADA entre a data-base e as datas das efetivas incorporações, e todas aquelas decorrentes das operações de incorporação, serão apropriadas diretamente aos resultados da INCORPORADORA, independentemente do fato de que a INCORPORADA possa continuar provisoriamente a conduzir as operações em seu nome, até que tenham sido formalizados os registros e obtidas todas as autorizações requeridas pela lei e pelos órgãos reguladores, o que deverá ocorrer no prazo estimado



Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

de 120 dias a contar da data de registro dos respectivos atos na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro."

A cláusula acima deixa claro que são atinentes à incorporação aqueles valores constantes dos balanços levantados em 28.02.1998, correndo as ações e atividades posteriores por conta da INCORPORADORA.

O Laudo técnico que determinou o valor reavaliado dos bens pertencentes ao patrimônio da INCORPORADORA foi concluído e datado de 26.03.1998 e indicou novo valor de diversas embarcações com acréscimo de R\$ 9.517.968,00, que foi contabilizado em 30.03.1998 como integrante dos lançamentos relativos à incorporação (fls. 92).

Portanto a nova avaliação ocorreu sob a responsabilidade da INCORPORADORA, na forma do protocolo.

Ainda, é de se verificar o contido na cláusula 5 do Protocolo (fls. 405):

5. Em decorrência da incorporação, será cancelado o investimento que a INCORPORADORA detém na INCORPORADA, no valor de R\$ 9.952.285,08 (...), pelo método de patrimônio líquido, atribuindo-se ao ágio pago na aquisição desse investimento o seguinte tratamento:

5.1. A parte do ágio com fundamento em mais valia de bens pertencentes à investida, no caso a INCORPORADORA, será atribuído a tais ativos, observados os valores de mercado apurados no laudo de avaliação que servir de base à incorporação;

5.2. A parte do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura do investimento será registrada como perda de capital e amortizada nos prazos e condições da legislação aplicável."

A primeira observação é que o valor do investimento constante do balanço da INCORPORADA é de R\$ 32.102.908,34 após o cômputo da equivalência patrimonial em 28.02.1998, data base e balanço de incorporação. É valor dissociado daquele apontado de R\$ 9.952.285,08.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

A correlação de valores que se poderia fazer entre a reavaliação espontânea de 26.03.1998 e o fundamento em mais valia de bem diz respeito ao laudo de avaliação que serviu de base à incorporação, portanto aquele referido a 28.02.1998, aprovado que foi pela AGE especialmente realizada para o evento da incorporação.

E naquele laudo não constou qualquer mais valia, sendo que a afirmativa de que se tratava de avaliação a valor de mercado foi empregada sem características próprias, uma vez que apontou o valor exato constante da contabilidade, tendo o laudo sido firmado por três contadores.

Dessa forma é de se concluir que no procedimento de incorporação nenhuma reavaliação foi procedida, sendo ela ocorrido, portanto, posteriormente aos balanços adotados.

No recurso a empresa afirma objetivamente que nenhum ativo foi reavaliado, porquanto não houve a contrapartida contábil da referida reavaliação. Isso confirma a conclusão anterior contida no presente voto de que não houve reavaliação no procedimento de incorporação.

Alega, ainda, a recorrente que a teor do artigo 4º da Lei nº 9.959/2000, a contrapartida de reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderia ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando correr a efetiva realização do bem reavaliado.

Dita norma legal data de 2000, enquanto os fatos sob exame ocorreram em 1998, quando não havia a restrição citada, que foi traduzida em texto legal visando eliminar o procedimento corriqueiro de proceder à reavaliação de bens para absorver, na contrapartida, os prejuízos fiscais existentes, o que provocava ganhos futuros relativamente à limitação de sua compensação.

A despeito de alegar não ter havido a contabilização da reavaliação, ou sua existência, o livro diário da Cosnub S/A registra (fls. 92) lançamentos incluídos no conjunto que registra a incorporação que aumentam o saldo da conta 1.3.2.3.01,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

exatamente pelos valores constantes do laudo.

Apenas não corresponde sua contrapartida em valores discriminados, mas possivelmente englobados. Examinando os valores constantes do livro diário (fls. 93) se observa que o único lançamento que poderia corresponder à sua contrapartida é R\$ 22.088.351,18, mas corresponde ele à conta 2.2.2.2.01 – Empréstimos e Financiamento Estrangeiro, o que não é razoável ou tecnicamente aceitável.

Visando ilustrar, o conjunto de lançamentos mencionado tem os seguintes valores:

	R\$	R\$
	900,00	
	86.298,69	
Reavaliação	1.966.896,00	
Reavaliação	1.966.896,00	
Reavaliação	1.186.920,00	
Reavaliação	1.073.880,00	
Reavaliação	1.073.880,00	
Reavaliação	350.424,00	
Reavaliação	779.976,00	
Reavaliação	779.976,00	
Reavaliação	339.120,00	
Outros diferimentos	13.221.548,79	
		65,33
		1,10
		4.639,34
		22.088.351,58
		380.178,79
		353.479,34
Totais	22.826.715,48	22.826.715,48

Observe-se que a soma de R\$ 22.826.715,48 não coincide com o montante do ativo constante da avaliação trazido ao processo na operação de incorporação, que era de R\$ 32.190.107,03 (os valores que coincidem estão destacados em negrito).

Uma possibilidade seria a tentativa da empresa em utilizando-se do laudo de avaliação com a reavaliação (fls. 87 a 90) procurar operar verdadeira realização



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

do fundamento econômico do ágio na aquisição da participação societária. Isso porém deveria corresponder a lançamentos contábeis no contabilidade da própria INCORPORADA e obedecendo a rito contábil e técnico próprio, o que não aconteceu, uma vez que isso não constou do balanço adotado para a incorporação – 28.02.1998.

Tal hipótese levaria, ainda, à conclusão de que o valor da participação societária, ao ser refletida nos lançamentos contábeis (fls. 92) corresponderia ao equilíbrio entre o valor englobando a participação societária e o ágio, que somaram R\$ 32.102.908,34. Isso também não é razoável porquanto a soma dos valores (fls. 92) contábeis indica a soma de R\$ 22.793.516,79, que considera a reavaliação e a conta de outros diferimentos.

Dessa forma a única conclusão possível é que os lançamentos de fls. 92 apresentam um componente dissociado do laudo técnico utilizado na incorporação, tendo ocorrido um verdadeiro lançamento por diferença, concluindo-se que houve diferença também no registro do acervo líquido, que no laudo se apresentou como sendo de R\$ 10.097.049,68 enquanto nos lançamentos acima apenas corresponderam aos valores de R\$ 380.178,79 – Capital e R\$ 353.479,34 – Alienação de Investimento. As diferenças não são explicadas.

A discriminação dos valores acima procedida buscou apenas confirmar os valores envolvidos na incorporação procurando testar os argumentos da recorrente.

Mesmo que se pretendesse considerar a hipótese de realização do ágio, isso somente poderia ser aceito à vista do laudo técnico que justificou a sua formação, na forma do art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, quando da aquisição da participação societária, com observância do § 3º do referido artigo.

É de se ver então que, objetivamente não ocorreram procedimentos correspondentes à realização do ágio mencionado; a reavaliação não ocorreu na contabilidade da INCORPORADA, mas da INCORPORADORA, datada posteriormente ao balanço-base da incorporação, e, o lançamento efetuado a fls. 92 mediante elevação dos valores registrados no ativo permanente da incorporadora correspondem à efetiva



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

reavaliação espontânea, tanto que respaldada em laudo técnico (fls. 87 a 90, no qual consta claramente tratar-se de avaliação de parte do ativo da Consub S/A.

É até possível que tudo tenha decorrido de equívoco ou erro contábil, mas quando se trata de figuras fiscais e contábeis que impliquem em diferimento de tributos ou procedimentos de sofisticada técnica contábil e fiscal, se impõe a obediência às normas formais, como ocorre no presente caso.

Se realização do ágio tivesse havido, deveria ela ter se expressado em registros contábeis próprios, apoiados nos instrumentos exigidos pela lei.

Ademais, os lançamentos de contrapartida dos valores correspondentes à reavaliação calcada em laudo técnico, para que fossem beneficiados com o diferimento de sua tributação, deveriam ser formalizados obrigatoriamente em reserva de reavaliação.

Não o foram e ocorreram após a formação dos valores adotados na incorporação (28.02.1998) e corresponderam a mutações patrimoniais indicadas na cláusula 10 do Protocolo.

Portanto, houve o laudo com a conseqüente reavaliação espontânea refletida no aumento de saldo das contas individuais correspondentes às embarcações da empresa, o que representa sua contabilização.

Se bem a contrapartida ficou oculta no conjunto de lançamentos realizado (fls. 92) mas seguramente não ocorreu em conta de Reserva de Reavaliação.

Sendo procedimento anterior à vigência do artigo 4º da Lei nº 9.959/2000, sua restrição não é aplicável, já que anteriormente não existia.

Diante disso não vejo como afastar a constatação da existência da reavaliação, registrada contabilmente que foi nas contas correspondentes aos bens reavaliados, como também não há como se desconhecer o não registro da contrapartida em conta de reserva de reavaliação, mesmo que isso possa ter ocorrido devido a erro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

contábil, mas corresponde a descumprimento formal essencial ao diferimento da tributação.

Não ocorreu ainda o procedimento de realização do ágio com as formalidades exigidas pela legislação de regência.

Nessa linha de raciocínio não há como censurar o procedimento fiscal nem reformar a decisão recorrida, mesmo que apoiado em argumentos diferenciados.

Voto, portanto, pela manutenção da tributação relativamente a este item.

Encargos de Depreciação

Quanto a este item, acha-se descrito no Termo de Verificação e Constatação, às fls. 9/11:

A fiscalizada foi intimada em 27/03/02 e reintimada em 28/06/02 a apresentar os controles de depreciação e os controles patrimoniais da empresa. Não apresentou os controles citados e também não respondeu, em sua resposta de 10/07/02, ao item da intimação que os solicitava, preferindo silenciar.

Relativamente à depreciação das embarcações reavaliadas, tratadas no item acima, e a amortização do ágio por rentabilidade futura, ambas oriundas da incorporação, foram apresentados demonstrativos que estão sendo aceitos porque a incorporação foi feita em 1998 e não havia valores remanescentes a gerar encargos. Assim, estão sendo considerados os encargos de depreciação das embarcações, no valor de R\$ 828.175,00 (conta 3.1.1.7.01) e de amortização do ágio, no valor de R\$ 2.223.584,50 (conta 3.1.5.6.99.11072), que não serão tributados, por se tratar de situação excepcional que teve marco inicial no período de 1998.

Não há, entretanto, como aceitar os encargos dos demais bens, tendo em vista que a falta de controles não permite a correta análise da situação de cada um desses bens, por impossibilitar o acesso a informações vitais como data de aquisição, taxa de depreciação, percentual já depreciado etc.

São considerados indedutíveis, portanto, os valores lançados à conta 3.1.1.7 e 3.1.5.6, no valor total de R\$ 892.378,74, constantes das fls. 39, 40, 63 e 64 do balancete de dezembro de 1998.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

Com a impugnação, a recorrente acostou os documentos de fls. 644/746, como sendo o Relatório de Depreciação, o que ensejou a conversão do julgamento em diligência com a finalidade de um auditor-fiscal a ser designado, *"...emitir sua opinião, fundamentada, se ela [documentação] comprova ou não, total ou parcialmente, que são dedutíveis os encargos lançados nas contas 3.1.1.7 e 3.1.5.6, considerados indedutíveis pelo autuante por falta de apresentação das informações pertinentes solicitadas pelo fiscal..."*.

A diligência consistiu apenas na seguinte manifestação do auditor-fiscal que lavrou o auto de infração:

O contribuinte trouxe ao processo, instruindo a impugnação, os documentos que entende necessários e suficientes para comprovar a correção da dedução dos encargos de depreciação. Tais documentos haviam sido apresentados no curso da fiscalização e seu conteúdo considerado insuficiente.

Os documentos apresentados (fls. 644/746 e 647/748), que, à exceção do balancete de dezembro de 1998, abrangem apenas parte do ano calendário de 1998, não fornecem todas as informações imprescindíveis para que a fiscalização comprove a procedência dos valores lançados como encargos de depreciação. A falta de informações decorre não apenas da parcialidade do período abrangido como também da falta de individualização dos bens e de suas respectivas datas de aquisição.

Assim sendo, mantenho o entendimento expresso no item 2 do Termo de Verificação e Constatação de fls. 9/11, de que a falta de individualização dos bens e de suas respectivas datas de aquisição impedem a correta verificação da exatidão da taxa adotada e da dedução dos encargos dentro do limite de 100% do custo de cada bem.

Às fls. 1274/1279, a recorrente manifestou-se sobre a diligência realizada e acostou os documentos de fls. 1282/1611, pretendendo demonstrar com eles, a existência dos controles de depreciação, nos termos exigidos pela fiscalização.

Tais documentos não foram aceitos pela decisão recorrida, imputando-lhes a mesma deficiência já apresentada anteriormente, nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

Os documentos trazidos (somente após a diligência) que mais se aproximariam da adequada individualização das descrições e amortizações efetuadas são os demonstrativos intitulados "Razão Analítico" (fls. 1.422/1.611). Esses documentos, contudo, não oferecem a qual deles se vale uma fiel identificação da natureza dos bens ali listados. As descrições do que poderiam ser esses bens debitados no Ativo Imobilizado – sobre os quais incidiria a depreciação – não trazem nenhuma indicação do que seria a natureza desses bens. As expressões ali observadas, assim suponho, parecem apenas indicar o nome da empresa vendedora do bem, mas nem essa certeza tenho.

Efetivamente, dos controles apresentados constam apenas o número da nota fiscal, sem a descrição da natureza do objeto da aquisição, circunstância que não permite a identificação dos mesmos e por consequência, se pertinente ou não a dedutibilidade.

Assim, mantenho a glosa.

Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL

Consta do Termo 9/11:

A fiscalizada compensou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, no ano calendário de 1998, além de manter saldos a compensar registrados no Lalur.

Os prejuízos e bases negativas tiveram origem na empresa Norsul Offshore S.A., CNPJ 27.596.568/0001-73, e, em razão dessa origem, como se verá a seguir, não poderiam ter sido compensados pela fiscalizada por circunstâncias duplamente impeditivas.

Um dos impedimentos decorreu da incorporação pela Norsul Offshore da empresa Consub S.A., CNPJ 01.581.312/0001-07, cuja ata da AGE de incorporação datada de 30/12/96 foi registrada na Jucerja em 09/01/97. Na AGE foi aprovada a incorporação com a simultânea alteração da razão social para Consub S.A. (razão social da incorporada), mudança do objetivo social e manutenção do endereço, já compartilhado por ambas, na rua Pesqueira, 108, parte, RJ. Em resumo, a Norsul Offshore S.A. incorporou a Consub S.A. para, no mesmo ato, transformar-se nesta, com o claro objetivo de aproveitar os prejuízos da incorporada. O que houve,,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

na prática, foi a incorporação da Norsul Offshore pela Consub, uma vez que esta sobreviveu e aquela foi extinta no ato de incorporação.

Em segundo lugar, como impeditiva, está a circunstância da cumulatividade da mudança da atividade e do controle societário. Na já citada AGE de 30/12/96 houve mudança da atividade, como descrito na própria ata e no protocolo de incorporação, que foi registrado juntamente com a ata na Jucerja. No que tange à mudança do controle societário devem ser feitas algumas considerações.

Em 30/03/98, através de AGE cuja ata foi registrada na Jucerja em 27/05/98, a fiscalizada incorporou a empresa DSND Serviços Marítimos Ltda., CNPJ02.094.335/0001-41, então sua controladora como se comprova da lista de presença de acionistas registrada juntamente com a ata da AGE, e mudou sua razão social para DSND Consub S.A. O controle societário havia sido adquirido antes, entre outubro de 1997 e março de 1998, como se verifica do demonstrativo composição acionária DSND Consub S/A. Neste demonstrativo aparece, após a AGE de 30/03/98 que incorporou a DSND Serviços Marítimos, a empresa controladora que detinha a quase totalidade das quotas desta: DSND Sondenfeldske ASA, sediada na Noruega, que passou a deter 93,97% do capital da DSND Consub S.A.

Do exposto, conclui-se que a fiscalizada não poderia compensar os resultados negativos registrados no lalur da Norsul Offshore S.A. porque houve mudança cumulativa do controle societário e da atividade e também porque não houve a incorporação da Consub S.A. pela Norsul Offshore S.A., e sim o inverso, pois, como visto, a "incorporadora" desapareceu e a "incorporada" subsistiu.

Resumindo, dois foram os motivos que ensejaram o lançamento em questão, a saber:

- a) a incorporação da Consub pela Norsul deve ser caracterizada como incorporação da Norsul pela Consub;
- b) ocorrência, entre a data de apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL e da compensação, modificação de controle societário e mudança no ramo de atividade da empresa.

A decisão recorrida afastou o segundo motivo, mantendo o lançamento,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

contudo, em face do primeiro, pelas seguintes razões:

Ao ser realizada a operação societária, a incorporadora NORSUL passou a chamar-se CONSUB, mesma denominação da incorporada. Ambas as empresas operavam no mesmo endereço e tinham objetivos sociais semelhantes, consoante reconhecido na decisão recorrida. A incorporada CONSUB foi extinta e o seu CNPJ também. A incorporadora CONSUB, ex-NORSUL, continuou operando sob o CNPJ original da NORSUL.

Assentou a decisão recorrida, no item 59, *in fine* que "...quanto à primeira, Consub S/A, seu nome, seu fundo de comércio, sua existência física etc., indicam que continuou existindo, malgrado sua 'extinção' enunciada formalmente".

Assim, a manutenção do lançamento foi fundamentada numa suposta simulação, acusação inexistente na denúncia fiscal e sem o respaldo de um conjunto probatório mínimo.

Com efeito, toda a operação societária levada a efeito foi precedida das providências elencadas no art. 227 da Lei das Sociedades Anônimas nº 6.505/76. A incorporação tem justificativa no documento de fls. 173/174, e se traduz na conjugação de esforços com vistas a economia de despesas operacionais.

De outra parte, nenhum dos atos formais apresentados pela recorrente restaram impugnados na ação fiscal, de modo que a ilação de que houve uma operação simulada é meramente subjetiva.

Em tais condições, improcede a glosa.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

No lançamento reflexo, aplica-se *mutatis mutandis* o que foi decidido quanto à exigência matriz (IRPJ), devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

ISTO POSTO, e por tudo o mais que dos autos consta, conheço de ambos os recursos e voto no sentido de: I) NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001327/2003-69
Acórdão nº. : 105-15.822

e II) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a glosa relativa aos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, mantidas as demais exigências.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.

IRINEU BIANCHI